

SKAT
Østbanegade 123
København Ø

7. november 2016

Høring om styresignal vedrørende moms på fast ejendom ved salg efter udlejning, H317-16.

SKAT har den 14. oktober 2016 fremsendt ovennævnte forslag til styresignal til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

FSR vil indledningsvist fremhæve, at det er formålstjenligt for aktører i ejendomsbranchen, rådgivere og SKAT, hvis der gennem et styresignal kan beskrives en klar praksis for, hvornår det efter endt udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er muligt at sælge en ny bygning eller en byggegrund uden moms i henhold til momslovens § 13, stk. 2. Det fremsendte styresignal kræver dog yderligere præciseringer af visse dele af indholdet, for at sikre den nødvendige klarhed.

I det følgende skal vi anføre vores bemærkninger til udkastet til styresignal.

Praksisændring eller præcisering

Det fremgår af SKATs gengivelse af praksis vedrørende momslovens § 13, stk. 2, at der er sket en udvikling, siden de nye momsregler trådte i kraft pr. 1. januar 2011.

Som SKAT anfører, er det i en række tidligere bindende svar bekræftet, at det er muligt at sælge en ny bygning eller en byggegrund uden moms, hvis den alene har været anvendt til momsfristaget udlejning, jf. momslovens § 13, stk. 2.

Salg af nye bygninger med tilhørende jord

SKAT henviser bl.a. til SKM2012.683.SR og 2013.483.SR. I begge tilfælde blev det bekræftet, at der kunne ske salg af lejligheder uden moms efter kortere tids udlejning med henvisning til, at der var indgået sædvanlige tidsbegrænsede

lejekontrakter. SKAT (tiltrådt af Skatterådet) udtalte, at når en ejendom købes/ombygges med henblik på momsfrataget udlejning, og der ikke tages fradrag for moms ved køb/ombygning, så er salget af disse lejligheder omfattet af momslovens § 13, stk. 2, da spørger ikke har haft momsfradragsret i forbindelse med købet/ombygningen.

Side 2

I begge afgørelser var det uden betydning, at lejerne blev tildelt en forkøbsret til lejlighederne.

Skatterådet har derimod i de seneste bindende svar, herunder SKM2016.105.SR, SKM2016.289.SR (styresignalet henviser fejlagtigt til SKM2016.189.SR) samt SKM2016.359.SR, afvist muligheden for at sælge uden moms efter momslovens § 13, stk. 2. Det er i sager, hvor der på tilsvarende vis er opført lejligheder med henblik på udlejning, hvor udlejningen er sket på sædvanlige vilkår i henhold til lejeloven, og hvor spørger har ikke haft fradragsret i forbindelse med opførelsen af lejlighederne.

FSR finder umiddelbart disse bindende svar uforenelige med de to bindende svar fra 2012 og 2013. SKATs henvisning til, at der i SKM2012.683.SR og SKM2013.483.SR blev indlagt en forudsætning om, at bygningerne alene har været anvendt til udlejning, er i den sammenhæng utilstrækkelig, når der henses til oplysningerne og begrundelserne i sagerne, herunder blandt andet, at lejer i begge afgørelser havde forkøbsret til lejlighederne.

Det er ud fra de seneste bindende svar FSR's opfattelse, at disse medfører, at der reelt ikke vil være grundlag for at benytte momslovens § 13, stk. 2, ved salg af nyopført fast ejendom (anvendt til udlejning) inden for de første 5 år, og at SKM2012.683.SR og SKM2013.483.SR derved ikke længere er udtryk for gældende ret. Det er således FSR's opfattelse, at SKAT (og Skatterådet) med de seneste afgørelser i praksis har tømt § 13, stk. 2, for indhold i relation til nyopført fast ejendom.

SKAT bedes derfor præcisere, om denne opfattelse er korrekt.

Hvis SKAT mener, at det vil være muligt at benytte momslovens § 13, stk. 2, ved salg af nyopført fast ejendom (dvs. salg inden for de første 5 år), bedes SKAT anføre eksempler i styresignalet der præciserer, hvornår dette er tilfældet.

Fradragsret – brud på neutralitetsprincippet?

Skatterådet afviser i SKM2016.359.SR, at der er fradragsret i forbindelse med opførelsen af lejlighederne. Det sker med henvisning til, at lejlighederne rent faktisk udlejes. FSR finder det betænkeligt, og i strid med neutralitetsprincippet, at lejlighederne er momspligtige ved salg med henvisning til, at de ikke udelukkende er opført med udlejning for øje, og at fradragsretten ved opførelsen i samme omgang afvises med henvisning til, at lejlighederne rent faktisk udlejes.

Reglerne om momsregulering afhjælper ikke dette, da det samme argument kan bruges i den omvendte situation, hvor spørger indrømmes fuld fradragsret i forbindelse med opførelsen og efterfølgende regulerer for de perioder, hvor ejendommen rent faktisk udlejes.

Det er FSRs opfattelse, at der ikke er fradragsret i en situation, hvor lejlighederne opføres alene med henblik på udlejning (til boligformål), men at momslovens § 13, stk. 2, er relevant i en sådan situation, da bestemmelsen netop skal sikre momsneutraliteten, jf. i den sammenhæng de forenede sager C-18/05 og C-155/05 (Salus og VMB Hospital), præmis 29.

EU-Domstolen udtaler også i præmis 31, at § 13, stk. 2 (6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra c, og momssystemdirektivets artikel 136) netop finder anvendelse, når der ikke har været fradragsret i forbindelse med anskaffelsen af det pågældende gode.

Hvis SKAT vil fastholde, at der heller ikke er fradragsret i de pågældende sager, opfordrer FSR til, at dette præciseres i styresignalet.

Momenter til vurdering af udlejningssituationen

SKAT nævner en række momenter, som kan indikere, at en ejendom alene er anvendt til momsfritaget udlejning. FSR bemærker, at disse momenter (beviselementer) kan underbygge, at en ejendom alene er anvendt til momsfritaget udlejning.

Det er dog FSR's opfattelse, at det forhold, at en udlejer ikke har taget fradrag ved opførelsen af fx en beboelsesejendom, er et væsentligt moment, der underbygger, at der er tale om udlejning. Det skyldes, at der ofte er tale om store entreprisesummer, hvor momsen i opførelsesfasen ikke er en uvæsentlig faktor.

Derfor vil bygherren have en klar interesse i at få momsfradrag, hvis den reelle hensigt var opførelse med henblik på salg.

Side 4

SKAT nævner ikke dette som et beviselement (eksempel), men bruger eksemplerne til at vurdere, om parternes momsmæssige behandling er understøttet. Forholdet bør dog efter FSR's vurdering indgå som et særskilt beviselement (eksempel), hvilket også er fremhævet af EU-Domstolen.

SKAT henviser til følgende beviselementer (eksempler):

- Aftaler om finansiering
- Budgetoversigter
- Købsaftaler
- Lejeaftaler
- Aftaler om salg af byggeret
- Aftaler om boligadministration
- Aftale med mægler
- Lokalplaner
- Årsregnskaber
- Pressemeddelelser
- Annoncering.

I SKM2016.105.SR og SKM2016.359.SR var der tale om ejendomme opført af pensionsselskaber på et tidspunkt, hvor lov om finansiel virksomhed indeholdt et forbud mod opførelse af fast ejendom med henblik på salg.

FSR er ud fra oplysningerne i sagerne af den opfattelse, at samtlige fremhævede eksempler i de konkrete sager understøtter, at ejendommene var opført med udlejning for øje (finansiering, budget, lejeaftaler, boligadministration, aftaler med mægler, lokalplan, årsregnskab, pressemeddelelser og annoncering).

SKAT synes derved udelukkende at lægge vægt på det forhold, at ejendommene rent faktisk blev solgt (i SKM2016.359.SR solgte pensionsselskabet dog selskabet, som ejede ejendommen).

SKAT bedes præcisere, om denne opfattelse er korrekt – eller i modsat fald oplyse, hvilke andre elementer der blev tillagt vægt i den konkrete sag.

Bevisbyrden for udlejning

SKAT anfører, at det er sælger (tidligere udlejer), der skal fremlægge beviser for, at salget af en ejendom kan ske uden moms i henhold til momslovens § 13, stk. 2.

Det er dog FSR's opfattelse, at hvis en sælger kan fremlægge bevis for – i form af lejeaftaler på sædvanlige vilkår, kontrakter med mægler vedrørende udlejning, ikke at have taget momsfradrag mv. – at den reelle hensigt har været udlejning, så er det SKAT, der skal føre bevis for, at disse objektive beviselementer ikke er tilstrækkelige.

Med SKATs formulering i udkastet til styresignal er det efter FSR's opfattelse reelt umuligt for virksomhederne at løfte bevisbyrden i forbindelse med salg af nyopført fast ejendom inden for de første 5 år, særlig i betragtning af den vægtning, som SKAT tilsyneladende lægger til grund for de enkelte elementer.

FSR – Danske revisorer står til rådighed for en uddybning af høringssvaret, eller hvis SKAT ønsker en drøftelse vedrørende det pågældende styresignal.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Kasper Bring Truelsen
Skattekonsulent